



LA PRATIQUE DU COMPTABLE PROFESSIONNEL EN ORGANISATION: INERTIE DU STÉRÉOTYPE OU EXPÉRIMENTER L'INCERTAIN?

Marie-Andrée Caron, Hugues Boisvert, Alexander Mersereau

► To cite this version:

Marie-Andrée Caron, Hugues Boisvert, Alexander Mersereau. LA PRATIQUE DU COMPTABLE PROFESSIONNEL EN ORGANISATION: INERTIE DU STÉRÉOTYPE OU EXPÉRIMENTER L'INCERTAIN?. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522425

HAL Id: halshs-00522425

<https://shs.hal.science/halshs-00522425>

Submitted on 30 Sep 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**LA PRATIQUE DU COMPTABLE PROFESSIONNEL EN ORGANISATION : INERTIE DU
STÉRÉOTYPE OU EXPÉRIMENTER L'INCERTAIN?**

Marie-Andrée Caron

Professeure
Département des sciences comptables
ESG UQAM
C.P. 8888 Succursale Centre-Ville
Montréal (Québec) H3C 3P8
Canada
(514) 987-3000 (2093)
caron.marie-andree@uqam.ca

Hugues Boisvert

Professeur
Service de l'enseignement des sciences comptables
Chaire internationale CMA
HEC Montréal
3000 Ch de la Côte Sainte-Catherine
Montréal (Québec) H3T 2A7
Canada
(514) 340-6521
hugues.boisvert@hec.ca

Alexander Mersereau

Professeur
Service de l'enseignement des sciences comptables
HEC Montréal
3000 Ch de la Côte Sainte-Catherine
Montréal (Québec) H3T 2A7
Canada
(514) 340-5643
alexander.mersereau@uqam.ca

RÉSUMÉ

Le stéréotype comptable (son identité de *beancounter*) a fait l'objet d'une littérature abondante, alors que les écrits normatifs s'attachent à le voir comme un partenaire d'affaires. Le bien fondé du rôle de partenaire d'affaires du comptable a largement été remis en question et dévoilé les difficultés de sa mise en œuvre. Pour dépasser la dualité entre le *beancounter* et le partenaire d'affaires, nous proposons une approche culturelle qui met l'accent sur les facteurs d'hétérogénéité de la pratique comptable. Cette communication s'intéresse aux modalités de l'exercice de la pratique comptable en organisation, à travers les activités concrètes exercées par le comptable et l'orientation de son rôle. Quatre profils de la pratique comptable en organisation ont été dégagés. Ces profils permettent en retour de voir de quelle façon peuvent s'articuler les niveaux individuel, interpersonnel et collectif de la transformation de la pratique comptable, de manière à mettre en évidence tant les forces d'inertie que les forces de transformation.

Mots clés : comptable en entreprise, culture, orientation du rôle, activités.

ABSTRACT

The stereotypical accountant (bean counter) has been addressed extensively in the literature, even though normative works staunchly portray accountants as business partners. The validity of the accountant's role as business partner has often been called into question and its implementation has proven difficult. To transcend the duality between bean counter and business partner, we propose a cultural approach that emphasizes heterogeneous factors the accounting practice. This paper examines the way the accounting practice is carried out in organizations, specifically the activities performed by accountants and the orientation of their role. Four profiles of the accounting profile in organizations emerge. These profiles illustrate the transformation of the accounting practice at the individual, interpersonal and collective levels, and highlight the forces of both inertia and transformation.

Key words: accountants in business, culture, orientation of role, activities.

INTRODUCTION

Dès 1954, Herbert Simon définissait le rôle du comptable professionnel en entreprise (CPE) à partir de trois activités, soit « *scorekeeping, attention-directing and problem solving*¹ ». Ces activités ont eu écho (ont été profilées) dans des ouvrages pédagogiques (Horngren, Sundem, Stratton et Teal, 2002), mais aussi en recherche où elles servent de fondement au questionnement sur la pertinence de la comptabilité de management (Lorino, 1990; Johnson et Kaplan, 1987; Kaplan, 1983, 1984) et sur le rôle du CPE comme partenaire d'affaires. À la suite de ces chercheurs, d'autres ont montré que les innovations technologiques (Kaplan, 1995) et le mouvement pour la qualité totale (TQM) (Drucker, 1990; Johnson, 1994; Miller et O'Leary, 1993) pouvaient constituer des occasions pour le CPE d'accroître sa valeur en entreprise par une participation accrue aux décisions stratégiques, lui offrant ainsi une occasion de délaisser son image de « compteur de haricots » (*beancounter*) ou de « chien de garde ».

Or, plus de vingt ans après l'évocation d'un rôle de partenaire d'affaires, des chercheurs mettent toujours en doute sa portée concrète. Certains vont même jusqu'à questionner sa pertinence alors que d'autres mettent bien en évidence son caractère ambigu, incertain et conditionnel (Byrne et Pierce, 2007). Les questions soulevées dans la littérature en témoignent, par exemple : de quelle façon le rôle de partenaire d'affaires met-il en péril la tension souhaitable (*role tension*), entre lui et les gestionnaires, pour assurer le contrôle des activités organisationnelles (Byrne et Pierce, 2007; Hopper, 1980)? Le gestionnaire souhaite-t-il partager sa gestion avec le CPE et, si oui, à quelles conditions (Byrne et Pierce, 2007)? Dans quelle mesure le rôle de partenaire d'affaires entraîne-t-il une dilution du savoir du CPE (Danziger, 2000)? De quelle façon le CPE préserve-t-il sa légitimité (son utilité, sa pertinence) de son savoir pour vaincre la critique dont il est l'objet (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997)?

Deux courants se partagent cette littérature. Un premier courant, déterministe, étudie l'impact de variables organisationnelles sur la transformation de la pratique du CPE, c'est-à-dire la place du contrôleur dans la structure organisationnelle, la taille de l'organisation, la technologie, etc., (Deglaine, Godener et Fornerino, 2003). Ce courant met essentiellement en évidence les facteurs de stabilité de la pratique comptable. Un deuxième courant, volontariste, s'intéresse au contrôleur

lui-même, à ses compétences (Bescos, 2002), ses qualités (Danziger, 2000), ses antécédents et ses caractéristiques (Byrne et Pierce, 2007), et à son image (Roberts, 2005; Hoffjan, 2004). Ce courant met l'accent sur les facteurs de transformation de la pratique comptable. Cette rupture conceptuelle entre un courant déterministe et un courant volontariste a engendré des modèles largement normatifs (Birkett, 2002) et, pour la plupart, statiques. Mais surtout, elle fait perdre de vue la réflexion que le CPE opère sur lui-même et sa pratique, aider des innovations comptables et de gestion, comme le montrent Parker (2003) dans un poème saisissant (voir le tableau 1) ou le périlleux voyage en des terres mouvantes, illustré par Hoffjan et Schmitting (2003).

TABLEAU 1
POÈME DE LEE D. PARKER

(TIRÉ DE *CRITICAL PERSPECTIVES ON ACCOUNTING*, 2003, VOL. 14, P. 812)

THE NEW MANAGEMENT ACCOUNTANT

I'm so excited.

For years I've been suppressing the real me!

The persona that's entombed beneath

This respectable, reliable, consistently conservative façade

No more graciously congratulating the young rising stars

In Marketing and IT on their latest promotion.

I'm joining the upwardly mobile.

« How can this be? » I hear you whispering under your sucked-in breath.

Well, it's simple my friends.

I'm re-engineering myself:

Restructuring, in-sourced, upsized and benchpressed.

You are looking at an Action Based Controller,

International best person,

And yes, a Total Quality Master.

Business class, here I come.

Mind you, refuelling and ticketing have been good to me.

But its time I moved on.

Pilot, navigator, engineer – multidisciplined, upskilled

And front of house at last.

Up where I belong.

Come fly with me.

Lee D. Parker

Cette communication vise à mettre en lumière le caractère dynamique et évolutif de la pratique du CPE (le travail que le comptable fait sur lui-même pour justifier sa pratique et pour accroître sa pertinence en interaction avec les autres acteurs de l'organisation) par l'étude de l'imbrication de facteurs d'inertie et de facteurs de transformation. Le cadre d'analyse que nous proposons s'inspire d'une approche culturelle de l'étude de la pratique du CPE en organisation (Caron, 2005) comme approche pour opérationnaliser l'étude du changement d'une pratique professionnelle (Demers, 2007; Martin et Frost, 1996; Bartunek, 1984), celle du CPE.

Une telle transformation ne peut se faire sans un travail réflexif de la part du CPE. En effet, pour opérer une transformation de sa pratique, le comptable doit être doté d'une capacité d'entrer dans son propre champ de vision et de devenir un objet pour lui-même – un objet à transformer, à affecter, à orienter ou à diriger (Mead, 2006; Ezzamel Lilley et Willmott, 1997). Or, le CPE réalise ce travail réflexif dans un contexte organisationnel particulier, en interaction avec des acteurs spécifiques (Sluss et Ashforth, 2007). Ces interactions sont médiatisées par des instruments, systèmes d'information, tableaux de bord, etc., et une technologie invisible de gestion, tableau de bord, comptabilité par activités, qualité totale, etc., (Berry, 1983).

À travers ces interactions « instrumentalisées », le CPE négocie à la fois sa complicité, c'est-à-dire son lien avec le gestionnaire, et sa distance, soit son savoir et son caractère distinctif. Sa complicité semble se jouer autour du changement, puisqu'on veut faire de lui un partenaire d'affaires, alors que sa distance exige une stabilité (ou inertie) pour préserver son savoir et assurer la garde des biens. Mais si, au contraire, pour être complice, il se devait de gagner la confiance du gestionnaire (Sikka et Willmott, 1995) et, pour cela, s'attacher aux forces de stabilité, et si, en même temps, pour préserver sa distance et sa légitimité, il se devait d'être pertinent et, pour cela, adhérer à l'impulsion de transformation.

REVUE DE LA LITTÉRATURE

Depuis Simon (1954) la pratique comptable en organisation est fracturée entre un rôle de surveillance, d'évaluation, (*attention directing and scorekeeping*) et un rôle d'aide à la décision (*problem solving*). Simon avait même amené l'idée d'une spécialisation entre comptables en vertu de ces rôles (Hopper, 1980). Cette fracture a largement été reprise par la suite dans la littérature comptable. Le rôle de surveillance et d'évaluation fait du CPE un acteur craint des gestionnaires et lui donne une position de mal aimé alors qu'il aspire à occuper un rôle de conseiller.

Globalement une dichotomie en émerge et se dégage un personnage au profil incertain. Mais en plus de l'inconfort engendré par le caractère quelque peu schizophrénique de ce portrait du CPE, un malaise se profile : doit-il pousser son rôle d'aide à la décision jusqu'à prendre lui-même des décisions stratégiques (ou participer à la prise de décisions) ou se limiter à fournir l'information jugée utile à la prise de décisions, de manière à préserver une certaine distance?

Nous proposons un découpage de cette littérature en fonction des trois axes suivants : 1) l'ancrage théorique « sujet ou objet » (ou unité d'analyse, soit le comptable ou la discipline comptable); 2) la dichotomie « chien de garde / partenaire d'affaires » et enfin 3) le niveau d'analyse individuel, interpersonnel ou collectif (voir le tableau 2).

TABLEAU 2
CLASSEMENT DE LA LITTÉRATURE SELON TROIS AXES

AUTEUR	ANCRAGE THÉORIQUE SUJET / OBJET	DUALITÉ CHIEN DE GARDE / PARTENAIRE D’AFFAIRES	NIVEAU D’ANALYSE
Bollecker (2007)	Sujet – le contrôleur français	Pouvoir / neutralité – conseiller ou décideur Personnage au profil incertain, craint et mal aimé, alors qu’il aspire à conseiller.	<u>Individuel</u> – Théorie des signaux Se pencher sur le contenu du signal émis pour légitimer la fonction.
Burns et Baldvinsdottir (2005)	Sujet – le contrôleur	<i>An hybrid accountant (a new team/process-oriented role).</i>	<u>Collectif</u> – Théorie institutionnelle (<i>contradictions and praxis</i>)
Hoffjan (2004)	Sujet – le comptable en management allemand ⁱⁱ	Neutralité, fournisseur d’information – Surveillance, jugement et critique.	<u>Interpersonnel</u> – Interactions avec les personnes qu’il supervise de manière à établir une relation de confiance.
Friedman and Lyne (1997)	Objet – l’outil, c.-à.-d. la CPA	<i>Positive and negative nuances of stereotypes.</i>	<u>Interpersonnel</u> – <i>The relationship different groups have with the stereotype group.</i>
Ezzamel, Lilley et Willmott (1997)	Objet – La pratique comptable	Vulnérabilité – <i>Old and new</i> <i>[...] as accounting seeks to quantify and make performance visible (importance and power), a space emerges for counter-claims.</i>	<u>Collectif</u> – <i>A wide door is therefore opened through which accounting can be repeatedly attacked but also through which new accounting calculations can be invented or <u>old calculations</u> repackaged thereby reaffirming the legitimacy and endurance of accounting.</i>
Hopper (1980)	Sujet – Le comptable en management	<u>Traditional</u> : Reinforce hierarchical control, by performance specification and evaluation, score-card, attention directing/book-keeper, or <u>creative</u> : the decision making/service-aid.	<u>Interpersonnel</u> – Criticisms of the accountants’ passivity in management (structural relationship) related to ambiguity and stress emanating from the accounting workflows.

Le stéréotype « comptable »

La notion de stéréotype comptable continue d'occuper une place importante dans la littérature sur la pratique du comptable en management (Friedman et Lyne, 2001). Hoffjan (2004) a étudié le stéréotype comptable véhiculé dans les médias allemands (le contexte allemand est différent du contexte québécois, puisqu'il n'y a pas d'ordre professionnel pour les comptables en management). Il propose un niveau d'analyse interpersonnel et soutient que le contrôleur peut améliorer la perception de son utilité pour la gestion et gagner la confiance des autres en travaillant l'aspect relationnel de sa pratique, comme interagir davantage avec les employés sous sa supervision, se positionner près d'eux dans la structure organisationnelle, travailler en équipe et faire participer les employés concernés à la conception des systèmes d'information, etc. Ce point de vue est essentiellement relationnel, volontariste.

La comptabilité de management : du neuf pour perpétuer le vieux

Si le CPE a été en proie à des baisses répétées de popularité au cours des dernières années, le contrôle comme discipline est largement en demande dans les organisations (Bourguignon, 2003; Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997; Miller and O'Leary, 1993). La demande accrue pour de nouvelles pratiques de contrôle, amenée par la recrudescence du contrôle dans les organisations, revigore les anciennes pratiques de comptabilité de management, comme le soutiennent Ezzamel, Lilley et Willmott (1997) :

As the « politics of the product » framework developed by Miller and O'Leary (1993) suggests, accounting practices, both old and new, are increasingly being linked by managers to the manufacturing of products, and indeed to the marketing of products [...] (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997, p. 457).

Instead, by and large, many of the old demands on management accounting are still being made : pressure for greater quantification of results, more emphasis on the short term, and more frequent and timely information for the purposes of monitoring performance (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997, p. 459). (Les soulignements sont de nous.)

Or, cette popularité a l'effet contraire sur le comptable, principal agent de la discipline comptable en organisation (au sens de la comptabilité de management). Plus son savoir gagne en popularité et en visibilité, plus le comptable est craint (Hoffjan, 2004) ou discrédité (Bollecker, 2007), lui rappelant toute la vulnérabilité de son savoir (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997). Le comptable est vu comme un *beancounter* par les acteurs surveillés (évalués) qui remettent en cause la validité des instruments de mesure et d'évaluation de leur performance. C'est donc dire que la popularité du contrôle dans les organisations nuirait en retour à l'acquisition par le CPE d'une position avantageuse, s'attirant plutôt ainsi de la méfiance.

Mais, lorsque le comptable sera devenu partenaire d'affaires, que restera-t-il de son savoir disciplinaire? Des chercheurs craignent pour sa perte, dilution de la comptabilité de management dans les autres savoirs de gestion (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997), puisque son rôle de partenaire d'affaires l'amène à former les acteurs organisationnels au contrôle, à utiliser au maximum la technologie pour effectuer les aspects mécaniques de sa pratique et à acquérir des compétences qui s'éloignent parfois considérablement de ses compétences comptables de base. Par conséquent, lorsque les acteurs organisationnels responsabilisés auront été formés à l'autocontrôle, que la technologie remplacera parfaitement le travail mécanique du comptable et que le comptable sera devenu un partenaire d'affaires à peine un peu plus connaissant des chiffres que les autres gestionnaires, il restera peu de chose de la spécificité de la pratique de la comptabilité de management. Tel est le raisonnement tenu par les tenants de la dilution du savoir du comptable en management.

Pour éviter que la transformation du vieux (*old management accounting*) en neuf (*new accounting practices*) n'entraîne la dilution de son savoir, le comptable opère une transformation subtile de sa pratique, comme le laissent entendre Ezzamel, Lilley et Willmott :

In the face of recent sustained attack by academics, gurus, and managers, practising accountants have been quick to seize the opportunity and to join in the attack rather than remain entrenched by seeking vainly to protect old practices that have become discredited. But the process of « self-criticism » and reflection seems to have been « managed » in a subtle way [...] (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997, p. 460). (Le soulignement est de nous.)

Nous verrons que cette transformation, tout comme le travail de réflexivité que le CPE réalise en se prenant lui-même pour objet, est beaucoup plus subtile que le laisse entendre la dichotomie, largement véhiculée dans la littérature comptable, entre le vieux (les pratiques traditionnelles) et le neuf (les nouvelles pratiques de comptabilité de management) ou, dit autrement, entre le « chien de garde » et le « partenaire d'affaires ». Bourguignon (2003) ne soutient-elle pas qu'« il faut bien que quelque chose change si l'on veut que l'essentiel demeure »? Ce chercheur a bien montré que « le nouveau contrôle de gestion représente *de facto* un supplément de contrôle par rapport au contrôle traditionnel. [...] Globalement, l'autorité des dirigeants s'en trouve renforcée, l'ordre social, conforté (Bourguignon, 2003; p. 46) ». C'est donc dire que des forces de transformation et des forces d'inertie se partagent le champ de la dynamique comptable en organisation. Ezzamel, Lilley et Willmott ont bien montré l'enchevêtrement de ces forces, de même que le risque qu'elles se neutralisent pour faire disparaître ce champ :

The redundancy of « old » accounting enables the colonization of the organization by other quantitative measures as new accounting techniques are adopted. While this enables 'bean counting' to survive, over time, it is possible that accounting's increasing involvement in non-financial information flows, coupled with increasing financial awareness in other specialisms, will begin to threaten its distinctive identity as a function (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997, p. 460).

CADRE D'ANALYSE

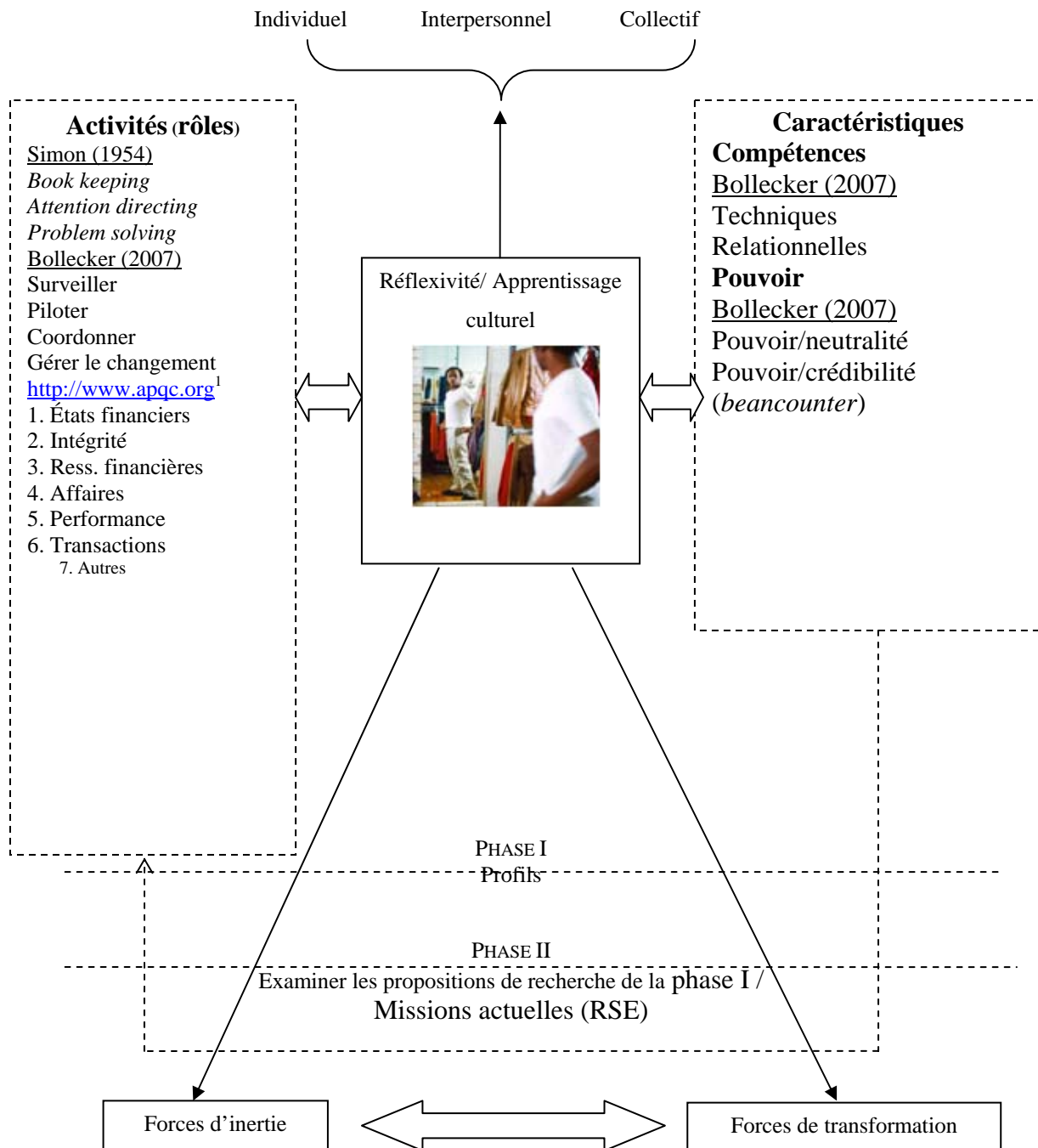
La prédominance dans la littérature du stéréotype « comptable » et de la dichotomie « chien de garde » et « partenaire d'affaires » fait perdre de vue la transformation subtile que le CPE opère de sa pratique en organisation ainsi que la fragmentation de la pratique comptable qui en découle, faisant au contraire croire à son homogénéité. Pour étudier le travail de réflexivité que le CPE fait de sa pratique - dans ses échanges avec les autres en organisation et en prenant pour gage les nouveaux outils de comptabilité de management -, nous nous inspirons de l'analyse culturelle des organisations (Sainsaulieu, 1987; Trice, 1993; VanMaanen et Barley, 1984). Ce qui nous permet d'étudier la fragmentation de la pratique comptable en organisation, c'est-à-dire les profils qui émergent de ce travail de réflexivité en fonction des circonstances particulières de l'action du CPE.

Le concept de culture fait l'objet dans la littérature de controverses d'ordre épistémologique, théorique et méthodologique (Martin et Frost, 1996). Nous retenons l'approche inductive, qui étudie les facteurs d'homogénéité et d'hétérogénéité d'une culture, et non l'approche managériale, qui ne s'intéresse qu'aux éléments intégrateurs. La forte présence du stéréotype comptable, tant dans les médias que dans la littérature scientifique, laisse entendre que la culture des comptables figure parmi les cultures fortes, conceptualisées de la manière suivante par Martin et Frost (1996) :

[...] the intentions and actions of members of groups sometimes identified as having strong cultures [...] might better be understood, and their cultural roles in organisations more effectively identified, if we treated them as less homogeneous, more multidimensional in their intentions, and more tentative and experimental in their actions (Martin et Frost, 1996, p. 615).

Ce qui nous amène à caractériser l'action du CPE en fonction de deux éléments essentiels, soit : 1) son caractère multidimensionnel (comme en témoignaient déjà, en 1954, les trois activités de Simon, soit *attention directing*, *scorekeeping*, *problem solving*) et 2) son caractère expérimental. Dans un tel contexte, la réflexivité occupe une place centrale, permettant de lier le rôle (les activités) du CPE et ses compétences (techniques et relationnelles), de manière à faire ressortir les facteurs d'inertie et les facteurs de transformation en considérant trois niveaux d'analyse, soit individuel, interpersonnel et collectif, comme le montre la figure 1.

FIGURE 1
PROCESSUS DE TRANSFORMATION DE LA PRATIQUE DU CPE



Trajectoires identitaires du comptable professionnel en entreprise

L'entreprise et la profession comptable peuvent être vues comme deux espaces d'action culturels au sein desquels des acteurs se confrontent et se réalisent des apprentissages culturels,

c'est-à-dire intègrent et mettent à l'épreuve les savoirs d'une autre culture (Caron, 2005). De plus, contrairement au sens commun voulant que le CPE possède un savoir *a priori* sur les problèmes organisationnels à résoudre, son savoir est construit au sein de l'organisation par tâtonnements, comme le fait un sujet connaissant à l'égard d'un objet à connaître (Piaget, 1972). Le CPE doit convaincre l'utilisateur de la pertinence de sa pratique dans les circonstances précises de son action, dit autrement, il cherche à proto-professionnaliser les usagers de son savoir, c'est-à-dire qu'il les acculture à la comptabilité, en même temps qu'il s'acculture à l'organisation.

L'utilisateur proto-professionnalisé accepte le savoir d'une profession et se regarde à la lumière de ses normes (Trépos, 1992). Les gestionnaires reconnaissent alors la pertinence de la comptabilité, dans les termes de Ezzamel, Lilley et Willmott (1997), cela signifie que :

The relevance of accounting to the « needs » of the modern manager is simultaneously being re-established and strengthened via discourses and rhetorics that promote additional methods of calculation that come predominantly from within accounting. « Excellent » accounting practices that add value to the business are espoused by contemporary managers [...] (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997, p. 458).

La proto-professionnalisation ne se réalise pas uniquement dans le rapport interpersonnel que le CPE entretient avec les usagers de son savoir, elle comporte également une dimension collective : le comptable devient compétent parce qu'il a été autorisé à agir et non l'inverse. Or, cette autorisation lui est consentie sur la base de la légitimité ancestrale de la comptabilité.

La compétence est, en d'autres termes, la construction sociale (personnelle, interpersonnelle et collective) d'une capacité à agir, d'une autorité à agir et d'un ajustement aux attentes, et non pas uniquement le fruit d'un compromis technique / relationnel, comme le laisse entendre la littérature. La compétence comporte un contenu cognitif, mais aussi un rapport social distinctif. Le CPE acculture les usagers de son savoir, au moment de l'expérimenter en organisation, en mettant l'accent sur certains volets de sa pratique multidimensionnelle (*scorekeeping*, *attention directing* et *problem solving*), en fonction des circonstances de son action (par circonstances, nous entendons les activités exercées par le CPE parmi les six activités que nous avons testées (voir le tableau 3) et l'orientation de son rôle – fonctionnelle ou opérationnelle (voir le tableau 4). Ce qui crée par conséquent une pratique fragmentée.

Dans les circonstances précises de son action, le CPE est amené à faire un travail de réflexion sur lui-même et sur sa pratique (Burns et Baldvinsdottir, 2005). La réflexivité entraîne l'extraction progressive de la pratique du CPE des ornières de la tradition (Giddens, 1994). La réflexion s'incorpore ainsi chroniquement à l'action pour remettre en cause la reconduction tacite du passé dans le futur. Ainsi, pour paraphraser Mead (2006), « le comptable se fait en faisant ce qu'il fait ».

À l'issue de ce processus de réflexivité, le comptable peut choisir de créer des alliances avec les savoirs concurrentiels en organisation (les nouvelles pratiques de management), au sens d'Ezzamel, Lilly et Willmott, c'est-à-dire :

[...] not to dismiss these solutions but, rather to show how accounting is critical for the effective definition and enactment of such alternative expertise. Either space was created for accounting to work side by side with the new solutions or attempts were made by accountants to apprehend the new solutions (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997, p. 450). Despite a number of challenges to accounting from within this emerging discourse, accounting has endured, generally by building alliances with the new organization (Ezzamel, Lilley et Willmott, 1997, p. 458).

Si, jusqu'à maintenant, la littérature comptable a mis l'accent sur les facteurs institutionnels d'inertie de la comptabilité, comme le soulignent Burns et Baldvinsdottir (2005), des chercheurs en sociologie de l'innovation ont bien montré que le succès d'une innovation (*path creation* ou force de transformation) reposait sur sa capacité à mobiliser les structures de sens existantes (*path dependence* ou force d'inertie) (Garud et Karnøe, 2003). Le CPE qui maîtrise bien la place de la comptabilité dans les structures de sens des acteurs organisationnels est en mesure de renouveler sa pratique. Sa crédibilité, avant sa pertinence, en dépend. Le CPE profite ainsi du potentiel d'enrôlement de ses pratiques traditionnelles, sans toutefois se laisser totalement emprisonner par elles.

Le stéréotype comptable retrouve ici toute sa pertinence, mais d'un tout autre point de vue : il constitue le point stable (le noyau dur) à partir duquel le CPE réinvente sa pratique, le point de départ pour proto-professionnaliser les usagers de son savoir. Le CPE appartient à un groupe professionnel dont la culture est fragmentée et dont la pratique est multidimensionnelle, comme le montrent Burns et Baldvinsdottir (2005), avec la notion de comptable « hybride » ainsi que

Yazdifar et Tsamenyi (2005), avec la mise au jour des différentes perceptions que les usagers se font du comptable (*beancounters, business advocates, business analyst, business partners, corporate police, financial analyst, number-crunchers, scorekeeper*), et expérimentale, contrairement à ce que laisse entendre l'illusion d'une culture « forte » (la notion de stéréotype témoigne de cette perception). Le stéréotype comptable donnerait lui-même lieu à de multiples interprétations (Friedman et Lyne, 2001). Si l'aspect multidimensionnel a été largement mis en évidence dans la littérature, l'aspect expérimental l'a beaucoup moins été. Nous utiliserons les catégories d'analyse suivantes pour opérationnaliser l'étude de cette pratique : *les activités* exercées par le CPE et son équipe, et *l'orientation* du rôle du CPE (Emsley, 1995).

MÉTHODOLOGIE

La cueillette des données de cette recherche comporte deux volets : un volet quantitatif et un volet qualitatif (Creswell, 2003). Le volet quantitatif a été complété à ce jour (il correspond à la phase I de la figure 1) et le volet qualitatif est en cours (pour la réalisation de la phase II de la figure 1). Les résultats du volet quantitatif ont été recueillis à l'aide d'un questionnaire soumis à 90 CPE (59 répondants provenant de 5 grandes entreprises et 31 de 31 PME). Dans le cas des grandes entreprises, une lettre avait été au préalable envoyée au directeur financier de manière à obtenir confirmation de son intérêt à participer. Il est important de souligner qu'un lien avait été établi entre le directeur financier des 5 grandes entreprises de notre échantillon, par la réalisation d'un projet précédent (Boisvert, Caron et Mersereau, 2005). Une fois leur intérêt confirmé, nous leur avons envoyé le questionnaire par courriel, accompagné d'une lettre explicative. Le directeur financier distribuait la lettre parmi ses contrôleurs ou l'équivalent. De plus, il était cosignataire, avec nous, de la lettre envoyée aux répondants. Dans le cas des PME, le répondant était le directeur financier directement. Le questionnaire leur a été envoyé par courriel, aussitôt obtenue la confirmation de leur intérêt.

Le questionnaire comportait deux sections. Une première section visait à obtenir le temps que le CPE consacre à des activités purement comptables, par comparaison à des activités d'analyse des affaires (voir le tableau 3 pour la liste de ces activités). Une deuxième section visait à obtenir de l'information quant à la perception de l'orientation de son rôle (orientation fonctionnelle ou opérationnelle), à l'aide de six volets inspirés d'Emsley (2005) (voir le tableau 4 pour la description de ces volets).

TABLEAU 3
ACTIVITÉS EXERCÉES PAR LE CPE ET SON ÉQUIPEⁱⁱⁱ

1. Préparer et communiquer les états financiers
a. Préparer les résultats financiers
b. Valider et communiquer les résultats financiers
c. Expliquer les résultats financiers et faire les recommandations
d. Autres
2. Assurer l'intégrité de l'organisation
a. Assurer le maintien des contrôles internes
b. Prévenir les fraudes et assurer la sécurité des systèmes
c. Gérer le risque financier
d. Autres
3. Gérer les ressources financières
a. Développer des budgets et des prévisions financières
b. Planifier les besoins en ressources financières, flux de trésorerie
c. Évaluer les projets nécessitant un investissement (analyse coûts/bénéfices)
d. Autres
4. Analyser les affaires et faire les recommandations
a. Calculer, analyser et expliquer les écarts budgétaires
b. Calculer, analyser le coût de revient des produits et services
c. Calculer, analyser et expliquer la rentabilité des clients, des lignes de produits, des ventes par marché, par magasin, par canal de distribution, etc.
d. Autres
5. Gérer la performance de l'organisation
a. Participer au développement des plans visant à réaliser la stratégie
b. Participer à des projets d'amélioration continue, d'optimisation des processus et de réingénierie
c. Développer un modèle de représentation des activités de l'entreprise et des indicateurs de performance (tableaux de bord de gestion)
d. Autres
6. Activité transactionnelle ou technique
a. Gérer les comptes clients
b. Gérer les comptes fournisseurs
c. Gérer la paie et autres bénéfices
d. Autres
7. Autres activités

TABLEAU 4
SIX VOLETS DE L'ORIENTATION DU RÔLE DU CPE

<p>Origine de la tâche</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Presque tout le travail est déterminé par les besoins de la fonction finance. 2. La plus grande partie du travail est déterminée par les besoins de la fonction finance. 3. Le travail est déterminé à peu près également par les besoins de la fonction finance et ceux de l'unité d'affaires. 4. La plus grande partie du travail est déterminée par les besoins de l'unité d'affaires. 5. Presque tout mon travail est déterminé par les besoins de l'unité d'affaires.
<p>Collaboration à la tâche</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Presque tout le travail quotidien se fait avec du personnel de la fonction finance. 2. Une plus grande portion du travail quotidien se fait avec du personnel de la fonction finance. 3. Le travail quotidien est à peu près réparti également entre la fonction finance et l'unité d'affaires. 4. Une plus grande portion du travail quotidien se fait avec des gestionnaires de l'unité d'affaires. 5. Presque tout le travail quotidien se fait avec des gestionnaires de l'unité d'affaires.
<p>Imputabilité du répondant</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Il est imputable <u>uniquement</u> auprès d'un cadre supérieur de la fonction finance. 2. Il est imputable <u>directement</u> à un cadre supérieur de la fonction finance et <u>indirectement</u> à un de l'unité d'affaires. 3. Il est imputable <u>de manière équivalente</u> à un cadre supérieur de la fonction finance <u>et</u> à un de l'unité d'affaires. 4. Il est imputable <u>directement</u> à un cadre supérieur de l'unité d'affaires et <u>indirectement</u> à un de la fonction finance. 5. Il est imputable <u>uniquement</u> auprès d'un cadre supérieur de l'unité d'affaires.
<p>Évaluation de la performance du répondant</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Sa performance est <u>presque entièrement</u> basée sur sa contribution à la fonction finance. 2. Sa performance est <u>plutôt</u> basée sur sa contribution à la fonction finance. 3. Sa performance est basée de <u>manière à peu près égale</u> sur sa contribution à la fonction finance <u>et</u> sur celle à l'unité d'affaires. 4. Sa performance est <u>plutôt</u> basée sur sa contribution à l'unité d'affaires. 5. Sa performance est <u>presque entièrement</u> basée sur sa contribution à l'unité d'affaires.
<p>Priorité d'une demande faite au répondant</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Il répondrait <u>presque certainement</u> à la demande du cadre de la fonction finance en premier. 2. Il répondrait <u>probablement</u> à la demande du cadre de la fonction finance en premier. 3. Il y a <u>autant de chances</u> qu'il réponde à l'une <u>ou</u> à l'autre demande en premier. 4. Il répondrait <u>probablement</u> à la demande du cadre de l'unité d'affaires en premier. 5. Il répondrait <u>presque certainement</u> à la demande du cadre de l'unité d'affaires en premier.
<p>Appartenance du répondant</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Il voit son rôle comme étant <u>presque exclusivement</u> rattaché à la fonction finance. 2. Il voit son rôle comme étant <u>plutôt</u> rattaché à la fonction finance. 3. Il voit son rôle comme étant <u>également</u> rattaché à la fonction finance <u>et</u> à l'unité d'affaires. 4. Il voit son rôle comme étant <u>plutôt</u> rattaché à l'unité d'affaires. 5. Il voit son rôle comme étant <u>presque exclusivement</u> rattaché à l'unité d'affaires.

Des entretiens ont également été réalisés avec huit répondants sélectionnés en fonction de l'importance significative du temps consacré à une des trois activités suivantes : états financiers (activité 1), analyse des affaires (activité 4) et gestion de la performance (activité 5), ces activités étant celles qui discriminent le plus les profils dégagés. Nous avons également pris soin de varier l'orientation (opérationnelle ou fonctionnelle) du rôle, les divisions ou secteurs d'activité auxquels ils appartiennent et leur niveau hiérarchique. Ces entretiens nous ont permis de valider les profils dégagés et de nous assurer de la validité des cas qui nous apparaissaient contre-intuitif, par exemple de voir comment un contrôleur pouvait avoir un profil fiduciaire, comment un profil analyste pouvait avoir une orientation fonctionnelle et comment un fiduciaire pouvait avoir une orientation opérationnelle. Ces entretiens sont venus confirmer les statistiques recueillies concernant les profils dégagés.

Nous avons réalisé une analyse statistique dont l'objectif était d'identifier des sous-ensembles cohérents relativement indépendants les uns des autres, à partir d'un ensemble de 90 individus (nombre de questionnaires valides). Pour ce faire, nous avons utilisé une analyse factorielle des correspondances (AFC), afin d'identifier des axes discriminants, exprimés en termes des variables (qui correspondent aux questions du questionnaire). Nous avons aussi utilisé une analyse discriminante en composantes principales (ACP) (Morineau, 1999) pour identifier des classes d'individus, c'est-à-dire des sous-ensembles d'individus relativement indépendants les uns des autres. Nous avons appelé ces classes « profils » parce que les variables utilisées pour les décrire se rapportaient au pourcentage de temps que le CPE consacre à ces activités. Nous avons utilisé un logiciel appelé SPAD (consulter le lien <http://www.decisia.fr>) pour faire les analyses AFC et ACP.

PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS

Les résultats de cette enquête nous ont permis de dégager quatre profils du CPE : l'analyste, le fiduciaire, l'hybride et le transactionnel. Voir la figure 2 pour la visualisation des profils en fonction des activités (de 1 à 7) et la figure 3 pour celle des activités en fonction des profils (de 1 à 4).

FIGURE 2
PROFILS DU CPE EN FONCTION DES ACTIVITÉS

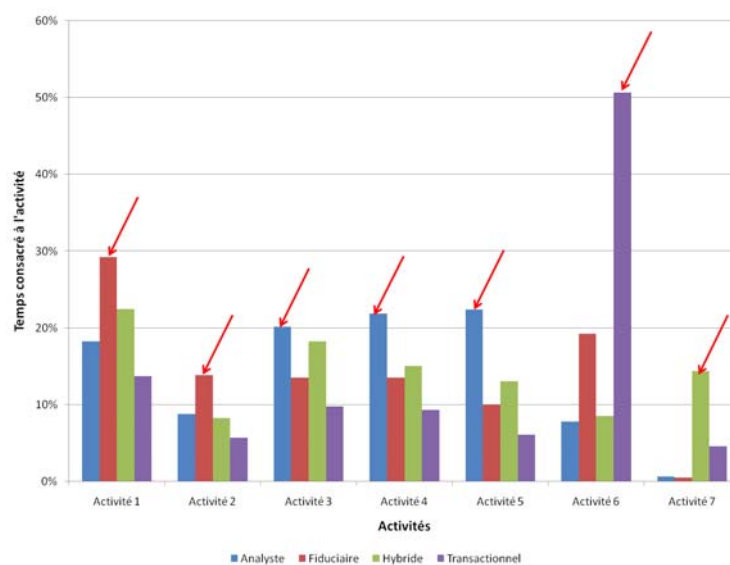
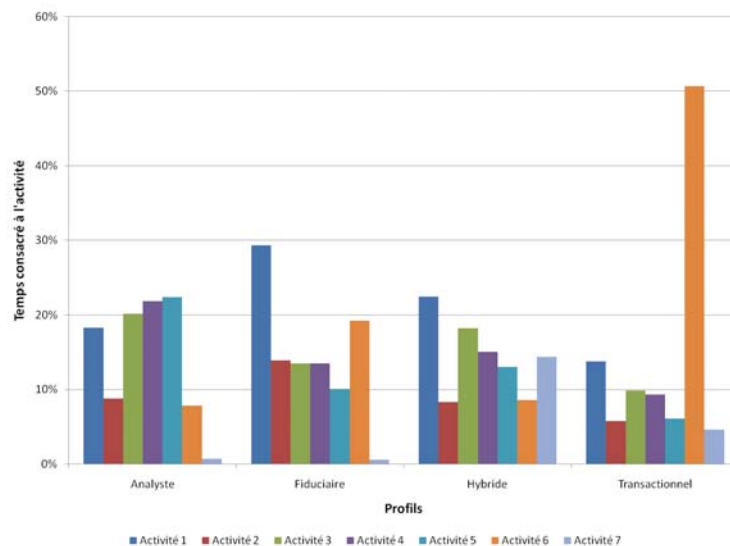


FIGURE 3
ACTIVITÉS DU CPE EN FONCTION DU PROFIL



Le profil « analyste » s'est dégagé pour 29 répondants, c'est-à-dire 32,3 % de l'échantillon. Les activités dominantes de ce profil sont les suivantes: *Analyser les affaires et faire les recommandations* (activité 4), *Gérer la performance de l'organisation* (activité 5) et *Gérer les ressources financières* (activité 3). De plus, les répondants de ce profil consacrent un temps relativement important, 18, 3 %, à *Préparer et communiquer les états financiers* (activité 1) et relativement peu de temps, 7,8 %, à des *Activités transactionnelles ou techniques* (activité 6). Mais les répondants de ce profil consacrent 64,4 % de leur temps aux trois activités dominantes, les activités 4, 5 et 3. Les répondants de ce profil présentent les caractéristiques dominantes suivantes :

- 8 ont une orientation fonctionnelle, 5 ont une orientation mixte et 16 ont une orientation opérationnelle;
- 9 occupent un poste de contrôleur, 12 un poste de directeur ou *business manager*, 3 un poste de vice-président aux finances et 2 un poste d'analyste (3 n'ont pas répondu à cette question);
- 5 ont un deuxième cycle universitaire (5 n'ont pas répondu à cette question);
- 22 ont une expérience de contrôleur alors que 7 ont aussi une expérience comme vérificateur externe (4 n'ont pas répondu à cette question);
- 20 pour qui des processus transactionnels font l'objet de services partagés ou sont donnés en sous-traitance (3 n'ont pas répondu à cette question).
- 14 proviennent du secteur *Grande entreprise de fabrication*, 8 sur 29 proviennent du secteur *Finances et assurances* (comme 12 répondants de l'échantillon proviennent du secteur *Finances et assurances*, 67 % des répondants de ce secteur se retrouvent dans ce profil) alors que 7 proviennent de PME.

Trois CPE de ce profil diffèrent significativement des autres. Le premier répondant consacre 40 % de son temps à *Préparer et communiquer les états financiers*. Ce répondant provient du secteur *Grande entreprise de fabrication*. Il est responsable de la consolidation des états financiers pour un groupe d'unités d'affaires de sa compagnie ainsi que de leur analyse; il est l'un de ceux qui ont une expérience de 3 à 7 ans comme vérificateur externe. Le deuxième répondant consacre 70 % de son temps à *Gérer les ressources financières*. Il provient du secteur *Finances et assurances*. Il ne mentionne aucune expérience comme contrôleur ou comme vérificateur externe,

mais souligne une expérience de 3 à 7 ans dans un autre poste. Le troisième répondant consacre 45 % de son temps à *Analyser les affaires et faire les recommandations*. Il est contrôleur dans une PME. Il a une expérience de 3 à 7 ans comme contrôleur, aucune expérience en vérification externe et plus de 7 ans d'expérience dans un autre poste.

Proposition 1A

Le CPE du profil « analyste » expérimente un savoir incertain, valorisé dans le milieu des affaires, mais instable au niveau professionnel (dimension collective).

Proposition 2A

Les circonstances particulières de l'action du CPE du profil « analyste » l'amènent à renouveler régulièrement les acteurs avec qui il interagit (en vue de les aider dans la prise de décisions) et qui sont susceptibles en retour de mettre à l'épreuve sa pratique (dimension interpersonnelle).

Proposition 3A

Avec un soi plutôt incertain, les circonstances particulières de l'action du CPE du profil « analyste » l'amènent à réaliser un travail réflexif important, c'est-à-dire à se questionner sur son identité et sur le contenu et les conditions de son intervention (dimension individuelle).

Proposition 4A

Les forces de transformation occupent une place plus importante que les forces d'inertie, dans la structuration de l'action du CPE du profil « analyste ».

Le profil « fiduciaire » s'est dégagé pour 27 répondants, c'est-à-dire 30,0 % de l'échantillon. Les activités dominantes de ce profil sont les suivantes : *Préparer et communiquer les états financiers* (activité 1) et *Assurer l'intégrité de l'organisation* (activité 2). De plus, les répondants de ce profil consacrent aussi un temps relativement important à des *Activités transactionnelles ou techniques* (activité 6). C'est le deuxième profil le plus important en termes de répondants de l'échantillon. Parmi les caractéristiques dominantes de ce profil, notons que :

- 12 ont une orientation fonctionnelle, 10 ont une orientation mixte et 5 ont une orientation opérationnelle;
- 25 ont un poste de contrôleur, 4 ont un poste de directeur ou *business manager*, 27 ont un poste de vice-président aux finances et 1 a un poste d'analyste;
- 3 ont aussi un deuxième cycle universitaire alors que 2 n'ont pas un premier cycle universitaire (1 n'a pas répondu à cette question);
- 25 ont une expérience de contrôleur alors que 11 ont aussi une expérience comme vérificateur externe;
- 21 pour qui les processus transactionnels font l'objet de services partagés ou sont donnés en sous-traitance;
- 11 proviennent du secteur *Grande entreprise de fabrication*, 4 du secteur *Finances et assurances* alors que 12 proviennent de PME. Comme, en tout, 31 répondants de l'échantillon proviennent de PME, 39 % des répondants de ce secteur se retrouvent dans ce profil.

Un CPE de ce profil diffère des autres. Celui-ci consacre 25 % de son temps à *Assurer l'intégrité de l'organisation*, ce qui est un sommet parmi les membres de l'échantillon. Il est contrôleur d'un groupe d'unités d'affaires et doit consolider des états financiers. Il a plus de 3 à 7 ans d'expérience comme contrôleur et plus de 8 ans d'expérience comme vérificateur externe. Soulignons un autre cas particulier qui est celui d'un répondant qui n'a pas de premier cycle universitaire et aucune désignation comptable. Il est contrôleur d'une PME, a plus de 8 ans d'expérience comme contrôleur et plus de 8 ans dans un autre poste.

Proposition 1B

Le CPE du profil « fiduciaire » ajuste à la marge un savoir qui a fait ses preuves, valorisé dans le milieu des affaires et stable au niveau professionnel (dimension collective).

Proposition 2B

Les circonstances particulières de l'action du CPE du profil « fiduciaire » l'amènent à renouveler régulièrement les acteurs avec qui il interagit (en vue de les aider dans la prise de décisions) et qui sont susceptibles en retour de mettre à l'épreuve sa pratique (dimension interpersonnelle).

Proposition 3B

Avec un soi plutôt certain, les circonstances particulières de l'action du CPE du profil « fiduciaire » ne l'amènent pas à réaliser un travail réflexif important, c'est-à-dire à se questionner sur son identité et sur le contenu et les conditions de son intervention (dimension individuelle).

Proposition 4B

Les forces d'inertie occupent une place plus importante que les forces de transformation, dans la structuration de l'action du CPE du profil « fiduciaire ».

Le profil « hybride » s'est dégagé pour 17 répondants, soit 18,9 %, de l'échantillon. Le CPE de ce profil consacre beaucoup de temps à *Préparer et communiquer les états financiers* (activité 1). Bien qu'il n'y ait qu'une seule activité dominante, soit *Autres activités*, on voit que l'activité *Préparer et communiquer les états financiers* tient une place de premier plan avec 22,1 % du temps consacré à l'activité. C'est même plus que l'activité qui domine, soit *Autres activités*. *Gérer les ressources financières avec* 19,4 % du temps consacré à l'activité en est aussi une importante. Les caractéristiques dominantes de ce profil sont les suivantes :

- 8 ont une orientation fonctionnelle, 5 ont une orientation mixte et 4 ont une orientation opérationnelle;
- 7 ont un poste de contrôleur, 3 ont un poste de directeur ou *business manager*, un a un poste de chef comptable et un a un poste d'analyste ou de trésorier (4 n'ont pas répondu à cette question);
- 2 ont un deuxième cycle universitaire alors qu'un n'a pas de premier cycle universitaire (4 n'ont pas répondu à cette question);
- 12 ont une expérience comme contrôleur alors que 6 ont aussi une expérience comme vérificateur externe (4 n'ont pas répondu à cette question);
- 12 pour qui les processus transactionnels font l'objet de services partagés ou sont donnés en sous-traitance (4 n'ont pas répondu à cette question);
- 12 qui proviennent du secteur *Grandes entreprises de fabrication* dont 5 sont de l'extérieur du Canada, aucun ne provient du secteur *Finances et assurances* et 5 viennent de PME.

Deux CPE de ce profil diffèrent des autres. Le premier consacre 38 % de son temps à *Autres activités*. Il est directeur ou *business manager* dans une PME. Il a de 1 à 2 ans d'expérience comme contrôleur, aucune expérience en vérification externe et plus de 8 ans d'expérience dans un autre poste. L'autre consacre 35 % de son temps à *Préparer et communiquer les états financiers*. Il est aussi contrôleur dans une PME, il a de 1 à 2 ans d'expérience comme contrôleur, aucune expérience en vérification externe et de 1 à 2 ans d'expérience dans un autre poste.

Proposition 1C

Le CPE du profil « hybride » ajuste à la marge un savoir qui a fait ses preuves, valorisé dans le milieu des affaires et stable au niveau professionnel (dimension collective).

Proposition 2C

Les circonstances particulières de l'action du CPE du profil « hybride » l'amènent à renouveler régulièrement les acteurs avec qui il interagit (en vue de les aider dans la prise de décisions) et qui sont susceptibles en retour de mettre à l'épreuve sa pratique (dimension interpersonnelle).

Proposition 3C

Avec un soi plutôt incertain, les circonstances particulières de l'action du CPE du profil « hybride » l'amènent à réaliser un travail réflexif important, c'est-à-dire à se questionner sur son identité et sur le contenu et les conditions de son intervention (dimension individuelle).

Proposition 4C

Les forces d'inertie occupent une place plus importante que les forces de transformation dans la structuration de l'action du CPE du profil « hybride ».

Le profil « transactionnel » s'est dégagé pour 17 répondants, c'est-à-dire 18,9 % de l'échantillon. Le CPE de ce profil consacre beaucoup de temps à *Préparer et communiquer les états financiers* (activité 1). Ainsi, comme les activités transactionnelles occupent 58,5 % de son temps, il ne reste que 41,5 % pour l'ensemble des autres activités. Parmi les caractéristiques dominantes de ce profil, notons que :

- 5 ont une orientation fonctionnelle, 6 ont une orientation mixte et 6 opérationnelle;
- 8 ont un poste de contrôleur, 3 ont un poste de directeur ou *business manager*, 2 ont un poste de chef comptable et 3 ont un poste de vice-président aux finances (1 n’a pas répondu à cette question);
- 2 ont un deuxième cycle universitaire alors que 4 n’ont pas de premier cycle universitaire (1 n’a pas répondu à cette question);
- 13 ont une expérience de contrôleur alors que 3 ont aussi une expérience comme vérificateur externe (1 n’a pas répondu à cette question);
- 13 pour qui des processus transactionnels font l’objet de services partagés ou sont donnés en sous-traitance (1 n’a pas répondu à cette question);
- 10 proviennent de *Grandes entreprises de fabrication* alors que les 7 autres viennent de PME.

Un CPE de ce profil se distingue pour le temps consacré, 28 % de son temps, à l’activité *Préparer et communiquer les états financiers*. Il est chef comptable d’une grande entreprise de fabrication. Il n’a aucune expérience comme contrôleur ou vérification externe, mais plus de 8 ans d’expérience dans un autre poste au sein de la fonction finance. Il n’a aucune désignation comptable. Enfin, le nombre élevé de répondants pour qui des processus transactionnels sont en impartition (exemple comptes clients, comptes fournisseurs ou paie) ou en services partagés signifie que le temps consacré par ces répondants à des activités transactionnelles touche principalement l’enregistrement de transactions en comptabilité financière.

Proposition 1D

Le CPE du profil « transactionnel » ajuste à la marge un savoir qui a fait ses preuves, valorisé dans le milieu des affaires et stable au niveau professionnel (dimension collective).

Proposition 2D

Les circonstances particulières de l’action du CPE du profil « transactionnel » l’amènent à interagir de manière routinière avec un bassin relativement restreint et stable d’acteurs (évalués ou surveillés) qui sont susceptibles en retour de mettre à l’épreuve sa pratique (dimension interpersonnelle).

Proposition 3D

Avec un soi plutôt certain, les circonstances particulières de l'action du CPE du profil « transactionnel » ne l'amènent pas à réaliser un travail réflexif important, c'est-à-dire à se questionner sur son identité et sur le contenu et les conditions de son intervention (dimension individuelle).

Proposition 4D

Les forces d'inertie occupent une place plus importante que les forces de transformation dans la structuration de l'action du CPE du profil « transactionnel ».

CONCLUSION

La pratique comptable en organisation est fragmentée, quatre profils au moins sont nécessaires pour la décrire. Les activités exercées par le comptable de ces profils diffèrent, de même que l'orientation qu'il donne à son rôle. Les forces d'inertie sont imposantes : de l'instabilité est nécessaire dans les trois niveaux d'analyse, soit individuel, interpersonnel et collectif, pour les réduire et faire place aux forces de transformation, comme c'est le cas pour « l'analyste ». Cet argument repose sur des propositions de recherche que nous allons valider dans le deuxième volet de ce projet, mais à partir de missions actuelles, comme le propose Bollecker (2007), notamment en ce qui concerne la responsabilité sociale et environnementale (RSE) des entreprises.

La profession comptable^{iv} exerce sur elle-même un important travail de réflexivité « institutionnelle », c'est-à-dire qu'elle invente constamment de nouvelles terminologies, des discours et des observations qui pénètrent et réorganisent son espace d'action culturel (Mesny, 1993). Mais le comptable est rarement au diapason avec le discours professionnel. Il bâtit ses propres « réseaux opératoires » de ressources pour construire sa compétence (Jonnaert, 2002), en référence à sa profession, mais surtout en puisant largement dans son expérience pratique en organisation (Grize, 1998).

ⁱ Notons que le CPE auquel s'est intéressé Simon (1954) est le contrôleur.

ⁱⁱ Le comptable en management allemand ne dispose pas d'un ordre professionnel, à la différence de ses homologues canadien, anglais et américain. La comptabilité de management allemande est davantage une discipline qu'une profession (Hoffjan, 2004; p. 66).

ⁱⁱⁱ Il s'agit de la troisième version d'une liste d'activités du comptable en entreprise que nous avons développée dans des projets antérieurs (Boisvert, Caron, Mersereau, 2005).

^{iv} Au Canada, trois ordres professionnels se partagent la pratique comptable (CA, CGA, CMA). Les répondants de l'échantillon de cette recherche peuvent provenir de l'un ou de plusieurs de ces trois ordres.

BIBLIOGRAPHIE

- AHRENS, T. et C. CHAPMAN. 1999, « The role of management accountants in Britain and Germany », *Management Accounting - London* 77 (mai), p. 42-43.
- AHRENS, T. et C. CHAPMAN. 2000, « Occupational identity of management accountants in Britain and Germany », *The European Accounting Review*, vol. 9, n° 4, p. 477-498.
- ARANYA, N. et J.T. WHEELER. 1986, « Accountants' personality types and commitment to organization and profession », *Contemporary Accounting Research*, vol. 3, n° 1, p. 184-199.
- BARTUNEK, J.M. 1984, « Changing Interpretive Schemes and Organizational Restructuring: the example of a religious order », *Administrative Science Quarterly*, n° 29, p. 355-372.
- BESCOS, P.L. 2002, « Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance », *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, N° 4 (décembre), p. 5-28.
- BERRY, M. 1983, « Une technologie invisible: l'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains », cahier de recherche en gestion de l'École Polytechnique, Paris, CRG (juin), 60 p.
- BIRKETT, W.P. 2002, « Competency profiles for management accounting practice and practitioners », étude 12, International Federation of Accountants (IFAC), New York.
- BOUGEN, P.D. 1994, « Joking apart: the serious side to the accountant stereotype », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 3, p. 319-335.
- BOURGUIGNON, A. 2003, « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure », *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, p. 27-54.
- BURNS, J. et G. BALDVINSDDOTTIR. 2005, « An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis », *European Accounting Review*, vol. 14, n° 4, p. 725-757.
- BYRNE, S. et B. PIERCE. 2007, « Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants », *European Accounting Review*, vol. 16, n° 3, p. 469-498.
- CARON, M.A. 2005, « La socialisation des professionnels comptables dans les entreprises québécoises », *Gérer et comprendre*, septembre, n° 81, p. 39-49.
- BOISVERT, H., M.A. CARON et A. MERSEREAU. 2005, « La gestion de la performance des organisations et ses comptes : questions soulevées, pratiques performantes et orientations stratégiques », Document de recherche CICMA 05-01, septembre.

- CRESWELL, J.W. 2003, *Research design: qualitative, quantitative and mixed approaches*, 2^e édition, Sage publications, 246 p.
- DANZIGER, R. 2000, « Contrôleur de gestion », sous la direction de Colasse, B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 547-557.
- DEGLAINE, J., A. GODENER et M. FORNERINO. 2003, *Les compétences clés des contrôleurs de gestion : résultats d'une étude empirique*, Actes du 14^e Congrès AGRH tenu à Grenoble.
- DEMERS, C. 2007, *Organizational change theories: a synthesis*, Sage, 275 p.
- DRUCKER, P. 1990, « The Emerging Theory of Manufacturing », *Harvard Business Review* (Mai - juin), p. 94-102.
- EMSLEY, D. 1995, « Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness », *Management Accounting Research*, vol. 156, p. 157-177.
- EZZAMEL, M., LILLEY, S. et H. WILLMOTT. 1997, « Accounting for management and managing accounting: reflections on recent changes in the UK », *Journal of Management Studies*, vol. 34, n^o 3, p. 439-463.
- FREIDMAN, A.L. et S.R. LYNE. 1997, « Activity-based techniques and the death of the bean counter », *European Accounting Review*, vol. 6, n^o 1, p. 19-44.
- FREIDMAN, A.L. et LYNE, S.R. 2001, « The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 12, n^o 4, p. 423-451.
- GARUD, R. et P. KARNØE. 2003, *Path Creation as a Process of Mindful Deviation*, Lawrence Earlbaum Associates.
- GIDDENS, A. 1994, *Les conséquences de la modernité*, Paris, L'Harmattan.
- GRIZE, J.B. 1998, Savoirs théoriques et savoirs d'action : point de vue logico-discursif, sous la direction de Barbier, J.M., *Savoirs théoriques et savoirs d'action*, PUF.
- HOFFJAN, A. et W. SCHMITTING, W. 2003, « Terra incognita controlleri », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 14, p. 707-712.
- HOFFJAN, A. 2004, « The image of the accountant in a German context », *Accounting and the Public Interest*, vol. 4, p. 62-89.
- HORNGREN, C.T., SUNDEM, G.L., STRATTON, W.O. et TEAL, H. 2002, *Management Accounting*, 4th Canadian edition, 786 p.
- HOPPER, T. 1980, « Role conflicts of management accountants and their position within organization structures », *Accounting, Organizations and Society*, vol 5, n^o 4, p. 401-411.

- JACOBS, C. et L. HERACLEOUS. 2001, « Seeing without being seen: Toward an archaeology of controlling science », *International Studies of Management and Organization*, vol. 31, n° 3, p. 113-135.
- JONNAERT, P. 2002, *Compétences et socioconstructivisme: un cadre théorique*, deBoeck.
- JOHNSON, H.T. 1994, « Relevance revisited: total quality management and the role of management accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 5, n° 3, p. 259-267.
- JOHNSON, H.T. et KAPLAN, R.S. 1987, *Relevance lost*, Boston, MA : Harvard University Press.
- KAPLAN, R.S. 1995, « New roles for management accountants », *Journal of Cost Management* (automne), p. 6-13.
- KAPLAN, R.S. 1984, « The evolution of management accounting », *The Accounting Review*, (juillet), p. 390-418.
- KAPLAN, R.S. 1983, « Measuring manufacturing performance : a new challenge for managerial accounting research », *The Accounting Review*, (October), p. 686-705.
- LORINO, P. 1990, *L'économiste et le manager*, Paris, Éditions la découverte, 228 p.
- McHUGH, G., FAHY, J. et P. BUTLER. 1998, « Accountants behaving badly: a marketing perspective », *Irish Marketing Review*, vol. 11, n° 1, p. 19-26.
- MARTIN, J. et P. FROST. 1996, « The organizational culture war games: a struggle for intellectual dominance », Clegg, S., Hardy, C. et Nord, R.W. (eds), *Handbook of Organizational Studies*, Sage, p. 599-621.
- MEAD, G.H. 2006, *L'esprit, le soi et la société*, Paris, PUF, 434 p.
- MESNY, A. 1993, « Temps, théorie de la structuration et changement : compte rendu de discussion », in M. Audet et H. Bouchikhi, *Structuration du social et modernité avancée : autour des travaux d'Anthony Giddens*, PUL, p. 197-201.
- MILLER, P. et T. O'LEARY. 1993, « Accounting expertise and the politics of the product: economic citizenship and modes of corporate governance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 2/3, p. 187-206.
- PIAGET, J. 1972, *Problèmes de psychologie génétique*, Paris: Denoël-Gauthier.
- ROBERTS, M. L. 2005, « Changing faces: professional image construction in diverse organizational settings », *Academy of management review*, vol. 30, n° 4, p. 685-711.
- SIKKA, P. et H.C. WILLMOTT. 1995, « The power of 'independence': defending and extending the jurisdiction of accounting in the UK », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 5, p. 547-581.

- SIMON, H. A. 1954, *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department: a Research Study and Report*, Controllership Foundation Graduate School of Industrial Administration, Carnegie Institute of Technology, Pittsburgh.
- SLUSS, D.M. et B.E. ASHFORTH, 2007, « Relational identity and identification: defining ourselves through work relationships », *Academy of Management Review*, vol. 32, n° 1, p. 9-32.
- TRÉPOS, J.-Y., 1992, *Sociologie de la compétence professionnelle*, Presses Universitaires de Nancy.
- YAZDIFAR, H. et TSAMENYI, M. 2005, « Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations », *Journal of Accounting and Organizational Change*, vol. 1, n° 2, p. 180-198.